Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 33272a du rôle
Inscrit le 27 août 2013

Audience publique extraordinaire du 7 mars 2014

Recours formé par
Monsieur ..., … (France)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Revu la requête inscrite sous le numéro 33272 du rôle et déposée le 27 août 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître David Yurtman, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., dirigeant de sociétés, demeurant à F-…, tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 7 août 2013 par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le jugement du tribunal administratif, troisième chambre, du 17 janvier 2014 ayant autorisé les parties à déposer un deuxième mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé le 29 janvier 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître David Yurtman au nom et pour compte de Monsieur ... ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 février 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire et Maître David Yurtman, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 février 2014.

Par courrier daté du 7 août 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », enjoignit à la ... de lui fournir certains renseignements concernant Monsieur ... faisant l'objet d'un contrôle fiscal en France, ladite injonction étant libellée comme suit :

« [...] *Suite à une demande d'échange de renseignements du 23 juillet 2013 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la convention fiscale modifiée entre le*

Luxembourg et la France au 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 14 septembre 2013 au plus tard.

Identité de la personne concernée par la demande :

...

Date et lieu de naissance : ...

Adresse connue : ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Afin de pouvoir clarifier la situation fiscale de leur contribuable, les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations bancaires concernant le compte bancaire détenu par Monsieur ... auprès de votre établissement sur lequel il aurait perçu des revenus non déclarés mais taxables en France.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente française les renseignements vraisemblablement pertinents :

- *Veuillez indiquer si Monsieur ... était le titulaire du compte ... auprès de votre établissement pendant la période visée :*
-
- *Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) à effectuer des opérations sur ce compte bancaire :*

- *Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) ayant ouvert ce compte bancaire au cas où l'ouverture se situe dans la période visée ;*

- *Veuillez préciser les soldes d'ouverture et de clôture du compte pour la période visée ;*

- *Veuillez préciser le montant des intérêts payés pour ce compte pour la période visée ;*

- *Veuillez indiquer le montant des impôts payé sur les intérêts durant cette période ;*

- *Veuillez fournir les relevés bancaires pour la période visée.*

Selon les autorités fiscales françaises, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête. Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale des impôts, pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne, sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais. [...] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 27 août 2013, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 7 août 2013.

Par jugement du 17 janvier 2014, le tribunal administratif, troisième chambre, s'est déclaré compétent pour connaître du recours en annulation dirigé contre la décision prise en date du 7 août 2013 par le directeur en matière d'échange de renseignements, sous analyse. Il a par ailleurs déclaré ledit recours recevable.

Le tribunal a encore, à travers le même jugement, autorisé les parties de produire un deuxième mémoire supplémentaire au vu de la circonstance que la partie étatique avait, dans le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 19 décembre 2013, soulevé de nouveaux éléments de fait, de sorte que le demandeur doit se voir accorder la possibilité d'y prendre position moyennant le dépôt d'un deuxième mémoire supplémentaire, sous peine de violer ses droits de la défense.

A l'appui de son recours le demandeur conclut en premier lieu à l'annulation de la décision déférée au motif qu'il lui serait impossible de vérifier la pertinence vraisemblable des informations demandées au sens de l'article 22 de la convention signée entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009, ledit avenant ayant été ratifié par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, et l'échange de lettres y relatif, ci-après désignée par « la Convention », alors que la demande d'échange de renseignement des autorités françaises du 23 juillet 2013, ci-après désignée par « la demande », n'aurait pas été jointe à la décision déférée.

Le délégué du gouvernement, insistant sur le caractère confidentiel d'une telle demande au cours de la phase précontentieuse, conclut au rejet du moyen précité.

Tel que relevé par le tribunal dans le cadre du jugement du 17 janvier 2014, les parties ont été autorisées, par ordonnance du 16 septembre 2013, de déposer chacune un mémoire supplémentaire afin que le demandeur puisse prendre position par rapport à la demande qui lui a été communiquée par les soins du greffe du tribunal administratif ensemble avec le mémoire en réponse du délégué du gouvernement, de sorte que ses droits de la défense ont été respectés. Par ailleurs, le tribunal est amené à relever, de concert avec le délégué du gouvernement, que lors de la phase précontentieuse le caractère confidentiel de la demande s'oppose à ce que celle-ci soit

communiquée aux intéressés.[1] Par voie de conséquence, aucun reproche ne saurait être adressé à l'encontre du directeur pour ne pas avoir communiqué la demande au cours de la phase précontentieuse, le moyen afférent laisse dès lors d'être fondé.

Le demandeur fait ensuite valoir que la demande émanerait de l'attaché fiscal en Belgique de la Direction générale des Finances publiques française. Or, selon le portail de l'ambassade de France à Bruxelles l'attaché fiscal assurerait, en tant que représentant de la Direction générale des Finances Publiques, les relations avec les autorités fiscales belges en facilitant les relations bilatérales. Par ailleurs, le pouvoir de cet attaché fiscal s'exercerait uniquement dans le cadre de la convention fiscale conclue entre la France et la Belgique, de sorte qu'il n'aurait aucun pouvoir pour adresser une telle demande aux autorités luxembourgeoises.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen précité.

Aux termes de l'article 2, paragraphe 5 de la Convention : « *L'expression « autorité compétente » ou « autorités compétentes » signifie, dans le cas de la France, le directeur général des impôts ou son représentant dûment autorisé* […]. »

En l'espèce, la demande émane de Monsieur ..., attaché fiscal. Il ressort d'une liste des autorités compétentes versée en cause par le délégué du gouvernement, reprenant, à côté du Directeur général des Finances publiques, les personnes qui se sont vu reconnaître compétence pour formuler des demandes d'échange de renseignement, et dont le contenu n'a pas autrement été contesté par le demandeur, que Monsieur ..., en sa qualité d'attaché fiscal, s'est vu reconnaître compétence pour formuler une demande d'échange de renseignement.[2] Le fait que le site internet de l'ambassade française à Bruxelles renseigne que ledit agent représenterait le Directeur général des Finances publiques dans le cadre de la convention contre la double imposition signée entre la France et la Belgique est inopérante à cet égard étant donné que ce site internet n'a qu'une fonction informative et ne saurait se substituer aux nominations officielles des représentants du Directeur général des Finances publiques telles qu'elles ressortent de la pièce versée par le délégué du gouvernement.

Il s'ensuit que le moyen d'incompétence afférent est à rejeter comme étant non fondé.

Le demandeur estime en outre que la demande ne serait pas signée par son auteur, de sorte qu'elle ne saurait produire un quelconque effet juridique.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen.

Force est au tribunal de constater à cet égard que des moyens simplement suggérés qui sont formulés de manière tellement vague qu'il est impossible d'en apprécier leur contenu exact, notamment en ce qu'ils pêchent par l'omission d'indiquer une disposition légale sur laquelle ils sont susceptible d'être fondés, ne sont pas admissibles dans la mesure où ils mettent le tribunal dans l'impossibilité d'analyser leur bien-fondé. En l'espèce, le demandeur n'explique pas dans

---

[1] Voir CA 17 mai 2013, n° 32221C du rôle, publié sous www.ja.etat.lu
[2] Voir en ce sens TA 22 mai 2013, n° 32230 du rôle, publié sous www.ja.etat.lu, non appelé

quelle mesure la demande violerait des dispositions légales ou conventionnelles applicables en la présente matière, de sorte que le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé, étant par ailleurs relevé que l'affirmation du délégué du gouvernement que la demande est à cet égard conforme aux standards internationaux n'est pas contestée par le demandeur alors qu'il avait la possibilité de le faire dans le cadre des mémoires supplémentaires qui lui ont été accordés.

Dans son deuxième mémoire supplémentaire le demandeur fait valoir que la pièce intitulée « *DEMANDE D'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE AVEC LE Luxembourg Eléments complémentaires à demandes d'échange de renseignements* », ci-après désigné par « la pièce », versée par la partie étatique ensemble avec le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 19 décembre 2013 constituerait la preuve que la demande était, dès le départ, insuffisamment précise et motivée, de sorte à ne pas remplir les conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements, respectivement qu'elle ne contenait pas toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Il conteste en outre que l'autorité compétente de l'Etat requérant puisse être admise à compléter sa demande au cours de la procédure contentieuse au sens de l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 ». Le demandeur en conclut que la décision déférée encourait l'annulation pour vice de forme, sinon violation de la loi, dans la mesure où elle aurait fait droit à une demande qui, au moment où elle a été admise, était insuffisamment précise et motivée.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen.

Force est à cet égard au tribunal de constater de prime abord au sujet de la motivation de la décision déférée que le demandeur n'indique aucune base légale sur laquelle il entend baser son moyen. Dès lors, le tribunal est amené à conclure que dans la mesure où aucune disposition spécifique en la présente matière impose au directeur d'indiquer les motifs à la base de l'injonction, le demandeur a implicitement, mais nécessairement, basé sa prétention sur l'article 6 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l´Etat et des communes, ci-après désigné par « le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 » aux termes duquel : « *Toute décision administrative doit baser sur des motifs légaux.*

La décision doit formellement indiquer les motifs par l´énoncé au moins sommaire de la cause juridique qui lui sert de fondement et des circonstances de fait à sa base, lorsqu´elle:

- refuse de faire droit à la demande de l´intéressé;

- révoque ou modifie une décision antérieure, sauf si elle intervient à la demande de l´intéressé et qu´elle y fait droit ;

- intervient sur recours gracieux, hiérarchique ou de tutelle;

- intervient après procédure consultative, lorsqu´elle diffère de l´avis émis par l´organisme consultatif

ou lorsqu´elle accorde une dérogation à une règle générale.

Dans les cas où la motivation expresse n´est pas imposée, l´administré concerné par la décision a le droit d´exiger la communication des motifs.

L´obligation de motiver n´est pas imposée lorsque des raisons de sécurité extérieure ou l´intérieure de l´Etat s´y opposent ou lorsque l´indication des motifs risque de compromettre le respect de l´intimité de la vie privée d´autres personnes. »

Quant à l'applicabilité du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 en la présente matière, force est de constater qu'il est certes exact que l'article 5 de la loi du 1er décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse, ci-après désignée par « la loi du 1er décembre 1978 », exclut son application, et celle de ses règlements d´exécution, c'est-à-dire le règlement grand-ducal du 8 juin 1979, à la matière des contributions directes étant donné que, selon la jurisprudence afférente à cette question, la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », instaure un régime de procédures en la matière d'impôts directs qui est considéré comme réglementation exhaustive et respectueuse des droits du contribuable,[3] il n'en reste pas moins que la procédure établie par la loi du 31 mars 2010 ne contient pas de règles protectrices équivalentes au règlement grand-ducal du 8 juin 1979, de sorte que le tribunal est amené à conclure qu'en vertu de l'article 4 de la loi 1er décembre 1978 disposant : « *Les règles établies par le règlement grand-ducal visé à l´article premier s´appliquent à toutes les décisions administratives individuelles pour lesquelles un texte particulier n´organise pas une procédure spéciale présentant au moins des garanties équivalentes pour l´administré* », le règlement grand-ducal du 8 juin 19789 est applicable en la matière d'échange de renseignement au sens de la loi du 31 mars 2010.

Cependant, l'injonction déférée du directeur n'est pas à qualifier de décision rentrant dans une des catégories énumérées à l'article 6, paragraphe 2 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979, de sorte que le directeur n'avait par l'obligation de motiver la décision déférée.

Sur base de l'ensemble des considérations qui précèdent le tribunal est amené à conclure que le moyen afférent laisse d'être fondé.

Le demandeur critique encore la décision déférée de s'être basée sur une pièce qui ne serait ni datée, ni signée et qui ne comporterait aucune information sur le nom de l'agent du ministère des finances français qui en est à l'origine.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen.

Dans la mesure où la pièce critiquée n'apporte que des explications complémentaires par rapport à la demande initiale et étant donné que le demandeur n'invoque aucune disposition légale qu'un tel procédé est susceptible d'avoir violée, le tribunal est amené à conclure que le moyen afférent pêche par une imprécision qui ne lui permet par d'en apprécier le bien-fondé. Partant, le moyen afférent laisse d'être fondé.

---

[3] Voir CA 14 juillet 2009, n° 25366C, Pas.adm. 2012, v° Impôts, n° 463 et les références y citées

Quant au fond, le demandeur conteste la matérialité des faits exposés par l'autorité requérante tout en concluant que les renseignements demandés ne seraient pas vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle en cours, de sorte qu'il y aurait lieu de conclure que les autorités requérantes se livreraient à une pêche aux renseignements. Plus particulièrement, il conteste faire partie d'un schéma de fraude en sa qualité de gérant de la société de droit français ... et fait valoir à cet égard qu'il n'existerait pas de décision de justice retenant une telle fraude. Il estime que le lien entre les contrôles fiscaux ayant eu lieu en France concernant cette société et les renseignements qui seraient détenus par la banque ne ressortiraient pas des éléments fournis par l'autorité requérante. Par ailleurs, il conteste l'existence de tout flux financier ou économique entre la société française ... et la société anonyme de droit luxembourgeois ... S.A., ainsi que sa qualité d'actionnaire de la société ... S.A. précitée.

Le délégué du gouvernement estime que la décision déférée respecterait les conditions légales, de sorte que le recours serait à rejeter pour ne pas être fondé.

Aux termes de l'article 22, paragraphe 1, de la Convention, « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la* […] *Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention*. […] ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants : « *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

A travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'Avenant et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* »,[4] de sorte que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après dénommé le « Modèle de convention », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, en tenant compte des modifications ultérieures sans qu'il ne soit pour autant permis de s'appuyer sur des commentaires qui auraient pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la Convention ratifiée par eux,[5] ainsi que sur le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après dénommé « le manuel », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

Ainsi, l'article 26 du Modèle de convention, et donc également l'article 22 de la Convention, prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qu'il n'est pas loisible aux Etats contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* »,[6] l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé,[7] les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* ».[8] L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4, a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

---

[4] Voir Projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. Parl. 6072, commentaire des articles, p. 27.
[5] Cour adm. 2 mai 2013, n°32185C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu
[6] Voir Projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. Parl. 6027, commentaire des articles, p. 27, idem Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; idem échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord.
[7] Voir Modèle de convention, commentaire de l'article 26 n° 5, 5.1 et 9
[8] Voir le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales du 23 janvier 2006, module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p.7

Quant au rôle du tribunal en la matière, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne le dernier critère, le tribunal est amené à conclure que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.[9]

Il suit de ces considérations que le rôle du juge administratif, en ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, est limité, en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire s'il existe un lien probable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées. En conséquence, tel que relevé ci-avant, il n'appartient pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante.

Il s'ensuit que les intéressés ne sauraient être admis à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumis par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts, cette faculté imposerait en effet au tribunal de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère. Or, ce débat doit être porté par le demandeur devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

Dans cette logique, le tribunal est encore amené à conclure que la conséquence de cette limitation de son rôle est nécessairement celle de qualifier uniquement ceux des renseignements demandés comme vraisemblablement pertinents qui se rattachent au strict cas d'imposition invoqué par l'Etat requérant, y compris la qualité dont est revêtu le contribuable selon les explications de l'Etat requérant. Par voie de conséquence, tout renseignement dépassant le cadre tracé par le cas d'imposition invoqué par l'Etat requérant est à qualifier de pêche aux renseignements.

La limitation du rôle du juge administratif en la présente matière, tel que défini ci-avant, est encore en phase avec l'interprétation donnée par le Conseil d'Etat dans son avis complémentaire du 2 février 2010, n° 6072-6, par rapport à l'article 6 de la loi du 31 mars 2010. En effet, le Conseil d'Etat retient : « *le rôle des administrations fiscales se cantonne à examiner*

---

[9] Voir TA 6 février 2012, n° 29592 publié sous www.ja.etat.lu

si la demande d'échange de renseignements émanant de l'autorité compétente de l'Etat requérant satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par les conventions en cause. La décision portant injonction de fournir les renseignements par l'Etat requérant, ne constitue donc pas une décision de fond, ce qui exclut encore l'application de la procédure administrative non contentieuse. Il en va de même a fortiori du recours juridictionnel contre une telle décision, qui ne consiste que dans un recours en annulation. Le juge administratif ne dispose en effet d'aucun pouvoir d'appréciation du bien-fondé des motifs à la base de la demande de l'autorité étrangère. »

En l'espèce, les autorités françaises ont identifié le demandeur comme la personne faisant l'objet de leurs opérations de contrôle, de sorte que la demande de renseignements satisfait à la condition de détermination du contribuable.

Quant à la condition selon laquelle la demande doit porter sur un cas d'imposition, de contrôle ou d'enquête précis et spécifique, force est au tribunal de constater que la demande précise que le demandeur a été impliqué, par le biais d'un contrat de fiduciaire, dans la création de la société de droit luxembourgeois ... S.A.. La demande, ainsi que les explications complémentaires invoquées par le délégué du gouvernement, indiquent encore que la société de droit français ..., ainsi que ses trois co-gérants, dont le demandeur, ont fait l'objet d'une perquisition autorisée par une ordonnance du 24 juillet 2012 délivrée par un juge français. La société ... produit et vend des systèmes d'éclairage de piscine. Les documents saisis et les investigations menées ont permis de conclure qu'un schéma de fraude a été mis en place décrit par l'autorité requérante de la manière suivante :

« […] *La société française ... produit et vend des systèmes d'éclairage de piscine.*

Il ressort de l'ensemble des documents saisies au cours de la perquisition et des conclusions des investigations menées au cours de la procédure de contrôle que Messieurs ..., ... et ..., les 3 dirigeants d'..., ont mis en place un schéma de fraude dans lequel :

- la société ... achète, depuis 2007, l'intégralité des produits qu'elle commercialise à une société lettone ... dirigée pas les mêmes personnes. Ces marchandises sont livrées directement en France depuis la Chine par une société de transport italienne, sans jamais transiter par la Lettonie.

- l'activité de la société ... en Lettonie, réalisée par le biais de sociétés écrans, est de nature purement financière. Son activité économique est exercée depuis la France au sein de la société ... dans laquelle elle dispose de son siège de direction effective et avec laquelle elle réalise l'intégralité de son chiffre d'affaires,

- par acte du 18 décembre 2008, Messieurs ..., ... et ... ont cédé pour 10 000 € la propriété intellectuelle des brevets et de la marque de la société ... à la société luxembourgeoise ... SA dont ils sont actionnaires. Le même jour, ... a concédé l'exploitation de ces brevets et de cette marque à la société ... moyennant une redevance annuelle de 400 000 €.

- l'interposition, dans le schéma de commercialisation, d'une société lettone dirigée depuis la France ainsi que la cession des actifs incorporels suivie de la mise en paiement d'une

redevance 40 fois supérieure à leur prix d'acquisition relèvent d'une situation anormale qui démontre l'existence d'un schéma de fraude mis en place par 3 personnes contrôlant toutes les entités parties au montage.

<u>*Sur les raisons amenant l'administration française à activer l'assistance administrative*</u>

L'administration fiscale française doit tirer toutes les conséquences des schémas de fraude mis en œuvre par Messieurs ..., ... et ... pour le calcul des impôts dus au titre des sommes soustraites.

Pour cela, il est nécessaire de connaître le montant des sommes effectivement versées à Messieurs ..., ... et ... ou mises à leur disposition par la société .... […] »

Comme la demande de renseignements indique qu'il est nécessaire de connaître le montant des sommes effectivement versées aux co-gérants de la société ... dans le cadre de la structure mise en avant par l'autorité requérante plus amplement décrite ci-avant, le tribunal est amené à conclure que la condition que la demande doit porter sur un cas d'imposition, de contrôle ou d'enquête précis et spécifique est remplie.

Les contestations de la part du demandeur sont, tel que relevé ci-avant dans le cadre des développements par rapport à la délimitation de l'office du juge administratif en la présente matière, inopérantes a cet égard.

En ce qui concerne la condition que les renseignements demandés doivent être qualifiables comme étant « *vraisemblablement pertinents* », de sorte à prévenir une « *pêche aux renseignements* », le tribunal vient de retenir ci-avant que le demandeur est désigné dans la demande de renseignements des autorités françaises comme la personne faisant l'objet du contrôle fiscal en France et au sujet de laquelle des renseignements sont demandés au Luxembourg, notamment du fait que le demandeur est impliqué dans le schéma de fraude exposé par la partie défenderesse, de sorte qu'il y a dès lors lieu de conclure que la demande de renseignements tend à voir confirmer dans le chef du demandeur la qualité de titulaire du compte bancaire luxembourgeois indiqué dans la demande de renseignements litigieuse afin de permettre aux services fiscaux français de déterminer les revenus propres du demandeur.

Par voie de conséquence, les renseignements sollicités par les autorités françaises ne peuvent être qualifiés comme vraisemblablement pertinents que dans la mesure où ils présentent un lien effectif avec le cas d'imposition individuel du demandeur ainsi circonscrit.

Or, force est de constater que la demande des autorités françaises tend, à travers la deuxième et la troisième question, non seulement à voir confirmer que le demandeur est autorisé à effectuer des opérations par le biais du compte bancaire visé et que c'est lui qui a ouvert ledit compte, mais également à se voir communiquer les identités des personnes ayant ces différentes qualités sans limiter la portée de ces demandes à la personne du demandeur. Les identités d'autres personnes ayant, à côté du demandeur ou à sa place, l'une ou plusieurs des qualités visées dans la deuxième et la troisième question doivent cependant être considérées comme étrangères au contrôle dont le demandeur fait l'objet et ne peuvent dès lors pas être considérées comme vraisemblablement pertinentes qu'en les limitant par rapport audit cas d'imposition. Par

rapport à la dernière question, le tribunal est amené à conclure que les renseignements ne sont vraisemblablement pertinents que dans la mesure où les relevés bancaires renseignent des opérations effectuées par le demandeur en la qualité lui attribuée par l'Etat requérant.

S'il est vrai, comme le précise la partie étatique, que les questions contenues dans la demande de renseignements française et reprises par l'injonction directoriale attaquée, correspondent aux questions types généralement formulées en matière de données bancaires telles que figurant dans les formulaires standardisés élaborés par l'OCDE et l'Union Européenne, il n'en reste pas moins que le formulaire standardisé prévoit certes ces questions comme texte préimprimé à côté desquels seule une case peut être cochée pour conférer à ces textes la qualité de questions dans le cadre d'une demande de renseignements, mais que le même formulaire prévoit en-dessous de ces textes chaque fois un champ dans lequel l'autorité requérante peut insérer un texte individualisé afin de préciser la portée de la question correspondante.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que la décision directoriale déférée est conforme à l'article 22 de la Convention et à l'échange de lettres y relatif en ce qu'elle enjoint à la ... d'indiquer si le demandeur était pour la période concernée, à savoir du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, le titulaire du compte bancaire en cause, s'il est autorisé à effectuer des opérations sur ce compte et si le demandeur est bien la personne ayant ouvert le compte, au cas où l'ouverture se situe dans la période concernée, à savoir du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, et, en cas de réponses affirmatives à ces questions, d'indiquer les soldes d'ouverture et de clôture desdits comptes, d'indiquer le montant des intérêts payé pour ce compte pour la période visée et de fournir les relevés bancaires pour cette période pour autant qu'elles renseignent des opérations effectués par le demandeur en la qualité lui attribuée par l'Etat requérant.

Par contre, la décision directoriale déférée n'est pas conforme à l'article 22 de la Convention et à l'échange de lettres y relatif dans la mesure où elle tend à obtenir et à continuer aux autorités françaises des renseignements qui ne peuvent pas être considérés comme vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle fiscal du demandeur, en l'occurrence ceux dépassant les confins ci-avant tracés et visant les identités d'autres personnes.

S'il est vrai qu'une décision administrative indivisible ne peut pas faire l'objet d'une annulation partielle, tel n'est pas le cas pour une décision dont l'illégalité ne s'étend qu'à certains de ses éléments, aisément dissociables, auquel cas rien ne s'oppose à ce que le juge ne prononce que l'annulation de ces chefs illégaux, laissant subsister le reste de la décision[10]. Etant donné qu'en l'espèce, les renseignements valablement requis par le directeur peuvent être dissociés de ceux dont il n'a pas pu exiger la fourniture, il y a lieu d'annuler la décision directoriale dans la mesure précisée au dispositif.

Cette conclusion n'est pas énervé par le moyen du demandeur que les renseignements au sens de la Convention ne sauraient inclure des documents, en l'occurrence les extraits de compte, dans la mesure où ces documents ne constituent que le support matériel des renseignements demandés.

---

[10] Cour adm. 12 juillet 2011, n° 28279C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Recours en annulation, n° 56.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est partiellement fondé.

Au vu de la solution au fond, il y a lieu de faire masse des dépens de l'instance et de les mettre pour moitié à charge des demandeurs et de l'Etat.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement fondé ;

par conséquent, annule la décision directoriale du 7 août 2013 dans la mesure où elle enjoint à la ... de fournir des renseignements allant au-delà des indications suivantes : si le demandeur était pour la période concernée, à savoir du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, le titulaire du compte bancaire en cause, s'il est autorisé à effectuer des opérations sur ce compte et si le demandeur est bien la personne ayant ouvert le compte, au cas où l'ouverture se situe dans la période concernée, à savoir du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, et, en cas de réponses affirmatives à ces questions, d'indiquer les soldes d'ouverture et de clôture desdits comptes, d'indiquer le montant des intérêts payés pour ce compte pour la période visée et de fournir les relevés bancaires pour cette période pour autant qu'elles renseignent des opérations effectuées par le demandeur en la qualité lui attribuée par l'Etat requérant ;

fait masse des frais et les met pour moitié à charge du demandeur et de l'Etat.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Hélène Steichen, attaché de justice,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 7 mars 2014, à 11.00 heures par le premier juge, délégué à cette fin, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Annick Braun

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 12.03.2014
Le Greffier du Tribunal administratif